

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS DE CACOAL
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARCELO CARLOS DE MELO

A EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL
INTRODUZIDA PELA LEI Nº 11.638/2007

Trabalho de Conclusão de Curso

CACOAL
2009

MARCELO CARLOS DE MELO

**A EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL
INTRODUZIDA PELA LEI Nº 11.638/2007**

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia, *Campus* de Cacoal, como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. Ms. Estela Pitwak Rossoni

Cacoal
2009

**A EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL
INTRODUZIDA PELA LEI Nº 11.638/2007**

Por

MARCELO CARLOS DE MELO

**Artigo apresentado à Fundação Universidade
Federal de Rondônia, *Campus* de Cacoal,
como requisito parcial para obtenção do título
Bacharel em Ciências Contábeis, mediante a
banca examinadora, formada por:**

Presidente

Prof^a. Ms. Estela Pitwak Rossoni – Orientadora/UNIR

Membro

Prof. Esp. Cleber Eller Loose

Membro

Prof. Ms. Eleonice Dal Magro

Cacoal
2009

A EVIDENCIAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL INTRODUZIDA PELA LEI N.º 11.638/2007

Marcelo Carlos de Melo¹

RESUMO: Em função da relevância dos ativos intangíveis, e como consequência de sua regulação e evolução ao longo do tempo, o desafio de mensurá-lo e evidenciá-lo tem sido uma busca contínua por aprimoramentos de técnicas inovadoras por parte das empresas e profissionais da área contábil para tornar as demonstrações contábeis, um retrato mais fiel da riqueza patrimonial das companhias, evidenciando não só os ativos tangíveis como também os intangíveis. Nesta direção, o presente trabalho tem como problemática a adequação das empresas brasileiras quanto à evidenciação do ativo intangível introduzida pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que o tornou grupo integrante do Balanço Patrimonial, visando a convergência das normas brasileiras às normas internacionais. Assim, este artigo, orientado pelo método dedutivo e pesquisa bibliográfica exploratória, tem por objetivo apresentar os conceitos básicos e as aplicações do ativo intangível no cenário nacional em consonância com o mercado internacional, tendo buscado subsídios para esclarecer, conceituar, identificar e expressar as inovações inerentes. Conclui-se que várias companhias brasileiras têm empenhado esforços para evidenciar o ativo intangível em atendimento à nova lei, apesar de sua regulamentação ser recente, tendo observado ainda que tal evidenciação contribui para a valorização contábil das companhias que a praticam.

Palavras-chave: Ativo intangível, Evidenciação, Lei 11.638/2007.

INTRODUÇÃO

Os ativos intangíveis ganharam reconhecimento no Brasil com o advento da Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº 488/05, que aprovou o pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON NPC nº 27 “Demonstrações Contábeis – Apresentações e Divulgações”, tornando obrigatória a sua adoção pelas companhias abertas a partir de 01 de janeiro de 2006 (Deliberação CVM nº 496/06). Eles ganharam força, ainda, com as alterações introduzidas pela Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e posteriormente, pela Medida Provisória 499, de 03 de dezembro de

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR, *Campus* de Cacoal, sob a orientação da Professora Ms. Estela Pitwak Rossoni

2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 que alterou dispositivos da Lei nº. 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

O ativo intangível é um grupo do Balanço Patrimonial, que tem como principal característica, a potencialidade de gerar benefícios futuros para as empresas. De acordo com Hendriksen e Breda (1999), ativos devem ser definidos como potenciais fluxos de serviço ou como direitos a benefícios futuros que estão no controle da organização.

Toda empresa, qualquer dimensão ou ramo, termina por agregar aos seus capitais, elementos ou forças incorpóreas, muitas das quais não têm sido evidenciadas contabilmente, mas que, em verdade, existem, quer para ampliar as condições funcionais, quer para reduzi-las. Surge aí o problema da adequação das empresas brasileiras no que diz respeito à evidenciação e mensuração do ativo intangível quanto à receptividade das normatizações advindas da lei nº 11.638/2007, Medida Provisória nº 499, convertida na Lei nº 11.941, de 27 maio de 2009, pronunciamento do CPC e das deliberações da CVM referente à regulamentação das participações dos intangíveis nos ativos frente à convergência às normas contábeis internacionais.

Em função da relevância dos ativos intangíveis, e como consequência de sua regulação e evolução ao longo do tempo, é necessário buscar informações a respeito. Sendo assim, o objetivo deste artigo é o de apresentar os conceitos básicos e as aplicações do ativo intangível no cenário nacional, em consonância com o mercado internacional, em face das alterações já mencionadas.

Convém esclarecer que o objetivo deste artigo não é analisar pontualmente cada espécie de ativo intangível, tampouco será objeto de análise o enfoque da aplicação do conceito “valor justo”, mas, sim, demonstrar uma visão panorâmica sobre o ativo intangível.

Para tanto, se adotou o método dedutivo e pesquisa bibliográfica, incluindo informações extraídas de *sites* da *Internet*, legislação, livros e artigos que serviram de subsídios para esclarecer, conceituar, identificar e expressar inovações inerentes ao intangível.

O trabalho se descortina com as definições do ativo intangível, seguido das normas a ele aplicadas, delineando acerca do alcance das exigências do Pronunciamento Técnico CPC nº 04, dos critérios de identificação e controle do ativo intangível.

A seguir, discutiu-se sobre os benefícios econômicos futuros, reconhecimento e mensuração, e, por fim, sobre as demonstrações de práticas atuais e tendências para o ativo intangível.

1 ATIVO INTANGÍVEL

A lei nº 11.638/2007 define intangíveis como direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. Enquanto a Norma Internacional *IAS 38* define ativo intangível como um ativo não monetário identificável e sem substância física. Daí, se observa que os ativos podem ser tangíveis ou intangíveis (ANTUNES, 2000, p. 74).

Entretanto, “[...] os ativos intangíveis formam uma das áreas mais complexas da contabilidade, em parte em virtude das dificuldades de definição, mas por causa das incertezas a respeito da mensuração de seus valores e da estimação de suas vidas úteis” no ponto de vista de Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388).

Segundo Schmidt e Santos (2002, p. 14), a palavra “intangível” vem do latim *tangere*, que significa “tocar”. Portanto, os bens intangíveis são aqueles que não podem ser tocados, pois não possuem corpo físico – são incorpóreos. Nesta linha de raciocínio, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388) consideram que:

Diversos ativos são, estritamente falando, intangíveis. Além do conhecimento do *goodwill*, a lista inclui contas a receber, despesas pagas antecipadamente e ações e obrigações mantidas como aplicações financeiras. Nenhum desses exemplos, com a exceção do *goodwill*, porém, é o que os contadores normalmente chamam de ativos intangíveis. Os contadores têm procurado limitar a definição de intangíveis restringindo-a a ativos permanentes, ou seja, ativos não circulantes.

Os ativos intangíveis, segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388), surgem quando ocorre o diferimento do desembolso com serviços. E o reconhecimento como despesa desse desembolso é postergado até o momento da realização da receita ao qual ele está vinculado.

Para Edvinsson e Malone (1998, p.22), “[...] os ativos intangíveis surgiram em resposta a um crescente reconhecimento de que fatores extracontábeis podem ter uma importante participação no valor real de uma empresa”. Martins (2001) observa que o patrimônio contábil reflete a soma dos custos dos investimentos feitos por uma entidade, ao passo que o valor de uma empresa engloba o valor econômico dos investimentos feitos, e também uma parcela sinérgica entre eles. Logo, o valor de uma empresa não é necessariamente aquele quantificado pelo seu patrimônio líquido, que, na verdade, quantifica o custo da empresa até determinada data.

Citando o professor Alfred Rappaport, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388) expressam que o valor contábil do patrimônio dos acionistas está se distanciando do seu valor de mercado. Isso ocorre à medida que a sociedade se torna cada vez mais dependente da informação. Como consequência, os ativos intangíveis criam valor para as empresas.

Como um dos objetivos da contabilidade é o fornecimento de informações confiáveis e úteis para tomada de decisões por parte de seus usuários, deve-se atentar para o fato de que não só o que é evidenciado na contabilidade tradicional, mas também os ativos intangíveis representam parâmetros para a atribuição do valor de uma empresa. Isso porque, em muitas situações, o valor contábil do patrimônio é divergente de seu valor no mercado.

2 NORMAS APLICADAS AO ATIVO INTANGÍVEL

2.1 Alcance das exigências do Pronunciamento Técnico CPC nº 04

A Deliberação CVM nº 553, de 12 de novembro de 2008 aprovou o Pronunciamento Técnico CPC nº 04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis², que trata de Ativos Intangíveis, o qual foi elaborado a partir do IAS – 38 – *Intangible Assets*, emitido pelo IASB– *International Accounting Standards Board*. O objetivo do referido Pronunciamento Técnico é definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento, estabelecendo que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios específicos forem atendidos e também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis editou o Pronunciamento Técnico nº 04, o qual se aplica à contabilização de ativos intangíveis, com algumas exceções, tais como:

- a) ativos intangíveis dentro do alcance de outro pronunciamento³, como por exemplo, o CPC nº 01, que trata da redução ao valor recuperável de ativos;

² O Comitê de Pronunciamentos Contábeis tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando a centralização e a uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade aos padrões internacionais. (BRAGA, 2008, p. 2-3).

³ Vide Anexo II (Composição do CPC e Pronunciamentos e Orientações Técnicas).

- b) ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill* ou fundo de comércio), surgido na aquisição de investimento, avaliado pelo método de equivalência patrimonial ou decorrente de combinação de negócios;
- c) ativos financeiros, que atendam à definição de Instrumentos Financeiros;
- d) arrendamentos mercantis dentro do alcance de outro pronunciamento, como por exemplo, o CPC nº 06 sobre as operações de arrendamento mercantil;
- e) direitos de exploração de recursos minerais e gastos com a exploração ou o desenvolvimento e a extração de minérios, petróleo, gás natural e outros recursos exauríveis similares;
- f) ativos intangíveis de longo prazo, classificados como mantidos para venda, ou incluídos em um grupo de itens dessa natureza;
- g) ativos fiscais diferidos;
- h) ativos decorrentes de benefícios empregados;
- i) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguro.

Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco, *software*, documentação jurídica, licença, patente ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. O pronunciamento em questão traz o seguinte exemplo: um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo *hardware*, ele deve ser tratado como ativo intangível.

Dentre outros, o citado pronunciamento, aplica-se a gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações, também denominadas pré-operacionais, e atividades de pesquisa e desenvolvimento. As atividades de pesquisas e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimento. Por conseguinte, apesar de poderem gerar um ativo com substância física, como por exemplo, um protótipo, o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é, o conhecimento incorporado ao mesmo.

No caso de arrendamento financeiro, o ativo correspondente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, o arrendatário aplica o pronunciamento em epígrafe para a contabilização de um ativo intangível. Enquadram-se ainda no referido pronunciamento, os direitos cedidos por meio de contratos de licenciamento para itens como filmes cinematográficos, gravações em vídeo, peças, manuscritos, patentes e direitos autorais.

As exclusões do alcance deste pronunciamento podem ocorrer no caso de determinadas atividades ou transações que são tão especializadas que dão origem a questões que requerem tratamento diferenciado. Essas questões ocorrem na contabilização de gastos com a exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósitos minerais de indústrias extrativas ou no caso de contrato de seguros. Portanto, o pronunciamento em questão não é aplicado a tais atividades e contratos. Entretanto, este se aplica a outros ativos intangíveis utilizados e outros gastos incorridos, como os gastos pré-operacionais por indústrias extrativas ou seguradoras.

2.2 Quanto à identificação do Ativo Intangível

Para efeito de reconhecimento, de acordo com o Pronunciamento Técnico nº 04, é necessário que o Ativo Intangível seja identificável, de forma a distingui-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). A IFRS 3 define *goodwill* como os “benefícios econômicos futuros decorrentes de ativos que não poderão ser identificados individualmente e reconhecidos separadamente”.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Tais benefícios econômicos futuros podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.

Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, conforme o item 12 do referido pronunciamento contábil, quando:

- a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção de uso pela entidade;

- b) resultar de direitos contratuais ou outros separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

2.3 Quanto ao controle do Ativo Intangível

Controle é definido por Santos e Costa (*apud* ERNEST & YOUNG, 2009, p. 325) como o poder de obter os benefícios econômicos futuros a serem gerados pelo ativo intangível e a capacidade de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Embora, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais, como por exemplo, a Lei dos direitos autorais, que possam ser exercidos num tribunal, também poderá ser demonstrado por fatores como conhecimento de mercado e técnico. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação de controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma, como em casos de relacionamentos com clientes (carteira de clientes, fidelidade, participação de mercado entre outros).

A entidade pode dispor de equipe de pessoal especializado e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros a partir de treinamento. A entidade pode também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades. Entretanto, o controle da entidade, sobre os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento, é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais, sobre a sua utilização e obtenção dos benefícios econômicos futuros, além de ser enquadrado nos outros aspectos da definição.

3 BENEFÍCIOS ECONÔMICOS FUTUROS RECONHECIDOS EM MENSURAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

Os benefícios econômicos futuros gerados por ativos intangíveis não incluem somente as receitas da venda de produtos ou serviços, mas também economia de custos ou outros benefícios, como por exemplo, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras (ERNEST & YOUNG, FIPECAFI, 2009, p. 326).

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC nº 04, o reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende a definição de ativo intangível e os critérios de reconhecimento.

O reconhecimento se baseia no princípio aplicável aos custos incorridos inicialmente com aquisição ou geração interna de um ativo intangível e aos custos subsequentes incorridos com sua complementação, substituição de parte ou para recolocá-lo em condições de uso. O item deve ser reconhecido apenas se for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade e o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

A entidade deve avaliar a probabilidade de geração dos benefícios econômicos futuros, utilizando premissas razoáveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

3.1 Mensuração Inicial e Gasto Subseqüente

Quanto ao seu reconhecimento inicial, o ativo intangível deverá ser mensurado pelo custo (ERNEST & YOUNG, FIPECAFI, 2009, p. 326). O pronunciamento do CPC nº 04 define custo como o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outra remuneração dada para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outro Pronunciamento.

O Pronunciamento nº 04 menciona que a natureza dos ativos intangíveis implica, em muitos casos, não haver o que ser adicionado ao ativo nem substituir parte dele. Dessa forma, a maioria dos gastos subsequentes provavelmente é efetuada para manter a expectativa de benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo intangível existente, e não atendem à definição de ativo intangível, tampouco aos critérios de reconhecimento. Além disso, dificilmente gastos subsequentes são atribuídos diretamente a determinado ativo intangível ao invés da entidade como todo, portanto, somente em raras ocasiões, os gastos subsequentes devem ser reconhecidos no valor contábil do ativo intangível.

A capitalização de gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar são expressamente vedados; sempre

serão reconhecidos no resultado, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo.

É importante se considerar a questão da mensuração os direitos legais ou contratuais que permitam delimitar o intangível e em último caso negociá-lo com um terceiro independente. Neste raciocínio, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 229) trazem a lume um exemplo concreto das concessionárias de serviço de energia elétrica que tiveram seus preços de alienação de controle decompostos por força do órgão regulador do setor (ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica), que definiu inclusive sua curva de amortização. O prêmio pago, no bojo do preço de aquisição, para exploração da concessão era contabilizado como um imobilizado intangível.

3.2 Exigências Específicas de Reconhecimento e Mensuração

Neste tópico convém delinear acerca de alguns aspectos da aquisição separada de ativos intangíveis, reconhecimento e componentes de custos, aquisição no contexto de combinação de negócios de ativos intangíveis, por meio de subvenção ou assistência governamental de ativos intangíveis, além dos ativos intangíveis obtidos por permutas de ativos, ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), gerado internamente, ativo intangível gerado internamente, reconhecimento de despesa, mensuração após o reconhecimento inicial, avaliação da vida útil de um ativo intangível, analisando-se os ativos com vida útil definida e indefinida, baixa e alienação dos intangíveis e divulgação, conforme se descortina nas linhas que seguem.

3.2.1 Aquisição separada de ativos intangíveis – Reconhecimento e componentes de custo

De acordo com o Pronunciamento Técnico nº 04, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados no ativo, serem gerados a seu favor. Além disso, o custo de ativo intangível adquirido em separado pode normalmente ser mensurado com segurança, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.

O custo de ativo intangível adquirido separadamente, conforme elencado pelo referido Pronunciamento, inclui seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos

não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

Convém trazer a lume alguns exemplos, trazidos no referido pronunciamento, de custos diretamente atribuíveis:

- a) custos de benefícios aos empregados incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais, de uso ou funcionamento;
- b) honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais;
- c) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

De outro lado, gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível podem ser assim exemplificados, conforme cita o Pronunciamento Técnico nº 04:

- a) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço, incluindo propaganda e atividades promocionais;
- b) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes, incluindo custos de treinamento;
- c) custos administrativos e outros custos indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Algumas operações realizadas em conexão com o desenvolvimento de ativo intangível não são necessárias para deixá-lo em condições operacionais pretendidas pela administração.

Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Como essas atividades não são necessárias para que um ativo fique em condições de funcionar da maneira pretendida pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas imediatamente no resultado e incluídas nas suas respectivas classificações de receita e despesa (Pronunciamento Técnico CPC nº 04).

3.2.2 Aquisição no contexto de combinação de negócios de ativos intangíveis

O Pronunciamento Contábil alhures referido esclarece que se um ativo intangível for adquirido em uma combinação de negócios, o seu custo é o valor justo na data de aquisição, o

qual reflete as expectativas sobre a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo serão gerados em favor da entidade. A entidade espera que haja benefícios econômicos em seu favor, mesmo se houver incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição de probabilidade é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios.

Se um ativo adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos legais, considera-se que exista informação suficiente para mensurar com segurança o seu valor justo. Portanto, o adquirente deve reconhecer na data da aquisição, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) apurado em uma combinação de negócios, um ativo intangível da adquirida, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes da aquisição da empresa. Isso significa que a adquirente reconhece como ativo, separadamente do ágio da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida se o projeto atender à definição de ativo intangível (Pronunciamento Técnico nº 04).

3.2.3 Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais de ativos intangíveis

Um ativo intangível pode ser adquirido sem custo ou por valor nominal, por meio de subvenção ou assistência governamentais. Isso pode ocorrer quando um governo transfere ou destina a uma entidade ativos intangíveis, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos (Pronunciamento Técnico nº 04).

3.2.4 Ativos intangíveis obtidos por permutas de ativos

Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por ativo ou ativos não monetários, ou conjunto de ativos monetários e não monetários. O ativo ou ativos, objetos de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. Na permuta de ativos não monetários por outro, o custo do ativo intangível é mensurado pelo valor justo a não ser que a operação de permuta não tenha natureza comercial ou o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado com segurança.

O ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido, conforme firmado no Pronunciamento Técnico nº 04. Também, a entidade deve determinar se a operação de permuta tem natureza comercial considerando até que ponto os seus fluxos de caixa futuros serão modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se (Pronunciamento Técnico CPC nº 04):

- a) a configuração dos fluxos de caixa do ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou
- b) o valor específico para a entidade de parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e
- c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados. Entretanto, este critério é subjetivo, pois o que uma entidade entender por valor justo a outra poderá discordar.

O pronunciamento Técnico CPC nº 04, esclarece que caso a entidade seja capaz de mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é usado para determinar o custo, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

3.2.5 Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo (Pronunciamento Técnico nº 04).

As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

3.2.6 Ativo intangível gerado internamente

Destacam-se as dificuldades em avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, tais como: a) identificar se, e quando, existe um ativo

identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e b) determinar com segurança o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente ou com as operações regulares da entidade (ERNST & YOUNG, FIPECAFI 2009, p. 329).

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04, para avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, além de atender às exigências de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve classificar a geração do ativo: a) na fase de pesquisa; e/ou b) na fase de desenvolvimento.

3.2.6.1 Fase de pesquisa

Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Os gastos com pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) devem ser reconhecidos como despesa quando incorrido.

São exemplos de atividades de pesquisa:

- a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados despesas ou outros conhecimentos;
- c) busca, de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- d) formulação, projeto, avaliação, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

3.2.6.2 Fase de desenvolvimento

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados (ERNST & YOUNG, FIPECAFI 2009, p. 329):

- a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
- e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- f) capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros, uma vez que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

Convém trazer a lume alguns exemplos de atividades de desenvolvimento:

- a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e
- d) projeto, construção e teste de alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.

Caso a entidade não consiga distinguir entre a fase de pesquisa e a de desenvolvimento de um projeto interno, o gasto total deve ser tratado como incorrido na fase de pesquisa e consequentemente reconhecido como despesa.

Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não são reconhecidos como ativos intangíveis.

3.2.6.3 Custo de ativo intangível gerado internamente

O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.

Como exemplos de custos diretamente atribuíveis é possível citar:

- a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
- b) custos de benefícios a empregados relacionados à geração do ativo intangível;
- c) taxas de registro de direito legal; e
- d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

Por outro lado, não são componentes do custo de ativo intangível gerado internamente:

- a) gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;
- b) ineficiências identificadas e prejuízos operacionais iniciais incorridos antes do ativo atingir o desempenho planejado; e
- c) gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

3.2.7 Reconhecimento de despesa

Em alguns casos são incorridos gastos para gerar benefícios econômicos futuros à entidade, sem a aquisição ou criação de ativo intangível ou outros ativos passíveis de serem reconhecidos. No caso do fornecimento de produtos, a entidade reconhece esse gasto como despesa quando tiver o direito de acessar aqueles produtos. No caso do fornecimento de serviços, a entidade reconhece o gasto como despesa quando recebe os serviços (Pronunciamento Técnico nº 04).

Como exemplos de outros gastos a serem reconhecidos como despesa quando incorridos tem-se (Pronunciamento Técnico nº 04):

- a) gastos com atividades pré-operacionais destinadas a constituir a empresa (ou seja, custo do início das operações), exceto se estiverem incluídas no custo de um item do Ativo Imobilizado. O custo do início das operações pode incluir custos de

estabelecimento, tais como custos jurídicos e de secretaria, incorridos para constituir a pessoa jurídica, gastos para abrir novas instalações ou negócio (ou seja, custos pré-abertura) ou gastos com o início de novas unidades operacionais ou o lançamento de novos produtos ou processos;

- b) gastos com treinamento;
- c) gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos);
- d) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade.

Ressalta-se que gastos com um item intangível reconhecidos inicialmente como despesa não devem ser reconhecidos como parte do custo do ativo intangível em data subsequente.

3.2.8 Mensuração após o reconhecimento inicial

A Estrutura Conceitual para a Elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis que consta do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC prevê que a entidade pode, em determinadas circunstâncias, optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação para sua política contábil, como segue:

- a) o modelo do custo, que requer mensuração pelo custo deduzido de amortização acumulada e perdas por desvalorização; e
- b) o modelo da reavaliação, que requer mensuração pelo valor reavaliado (com base no valor justo) deduzido de amortização acumulada e perdas por desvalorização.

A entidade poderá optar por aplicar o modelo de reavaliação caso o valor justo possa ser apurado em relação a um mercado ativo. A reavaliação deve ser realizada regularmente para que, na data do balanço, o valor contábil do ativo não apresente divergências relevantes em relação ao seu valor justo. Esse modelo não permite a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos, nem o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

3.2.9 Avaliação da vida útil de um ativo intangível

A entidade deve avaliar se a vida útil é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil.

Define-se a vida útil de um ativo intangível como sendo o período no decorrer do qual se prevê que o ativo esteja disponível para uso por parte da entidade; ou o número de unidades de produção ou unidades similares que, segundo previsão, será obtido do ativo pela entidade.

Muitos fatores são considerados na determinação da vida útil de ativo intangível, conforme refere o Pronunciamento CPC nº 04, inclusive:

- a) a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;
- b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
- c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
- e) medidas esperadas da concorrência ou de potenciais concorrentes;
- f) o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros do ativo e capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;
- g) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
- h) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

Consta no Pronunciamento Técnico nº 04 que entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquido positivos para entidade. E, ainda, a contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado, enquanto que um com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

O termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível.

3.2.9.1 Ativos intangíveis com vida útil definida

3.2.9.1.1 Período e método de amortização

O valor amortizável do ativo intangível com vida útil definida deverá ser apropriado de forma sistemática no decorrer de sua vida útil (Princípio da Competência) da seguinte maneira (ERNEST & YOUNG, FIPECAFI 2009, p. 330):

- a) a amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar de maneira pretendida pela administração. Por conseguinte, mesmo que a entidade não o esteja utilizando, o ativo deverá ainda assim ser amortizado, pois está disponível para uso;
- b) a amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.
- c) o método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com segurança, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou Pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão. A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado.

3.2.9.1.2 Valor residual

Consta no Pronunciamento nº 04 que se deve presumir o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, salvo quando haja compromisso de terceiros para

comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou exista mercado ativo para ele e:

- a) o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e
- b) seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

O valor amortizável de ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica. Além disso, a estimativa do valor residual baseia-se no valor recuperável pela alienação, utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e que tenha sido operado em condições semelhantes àquelas em que o ativo será utilizado. O valor residual é revisado pelo menos ao final de cada exercício.

3.2.9.2 Ativos intangíveis com vida útil indefinida

Ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – redução ao valor Recuperável de Ativos, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil anualmente; e sempre que existam indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor.

A vida útil de ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

3.2.9.3 Baixa e alienação

O Ativo intangível deve ser baixado por ocasião de sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação, e, os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível, devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo. Esses ganhos ou perdas devem ser reconhecidos no resultado quando o ativo é baixado (exceto se critério específico estiver previsto em outro pronunciamento contábil), mas os ganhos não devem ser classificados como receitas de vendas (Pronunciamento Técnico CPC nº 04).

Existem várias formas de alienação de ativo intangível, como por exemplo, venda, arrendamento financeiro ou doação. Para determinar a data da alienação de ativo, a entidade deve aplicar os mesmos critérios de reconhecimento de receitas de venda de produtos, exceto se critério específico estiver previsto em outro Pronunciamento contábil.

3.2.10 Divulgação

Segundo o Pronunciamento Técnico já mencionado, a companhia deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

- a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas;
- b) os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida.
- c) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;
- d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;
- e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:
 - 1) adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios;
 - 2) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda e outras baixas;
 - 3) aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações e perdas por desvalorização de ativos reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido;
 - 4) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período;
 - 5) reversão da perda por desvalorização de ativo, apropriada ao resultado do período;
 - 6) qualquer amortização reconhecida no período;
 - 7) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade;

8) outras alterações no valor contábil durante o período.

A entidade também deve divulgar:

- a) em relação a ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentam essa avaliação, descrevendo os fatores mais importantes que levaram a essa definição.
- b) uma descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual relevante para as demonstrações contábeis da entidade;
- c) em relação a ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais e inicialmente reconhecidos ao valor justo;
- d) a existência e os valores contábeis de ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de ativos intangíveis oferecidos como garantia de obrigações; e
- e) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis.

A Lei nº. 11.638/07 introduziu o subgrupo Ativo Intangível dentro do grupo Ativo Não-Circulante⁴. Dele fazem parte o Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*goodwill*), e os demais ativos intangíveis. No Pronunciamento Técnico CPC 04, todavia, só são tratados os ativos intangíveis⁵ outros que não o ágio por expectativa de rentabilidade futura, a ser tratado em documento a ser emitido em 2009, para vigência em 2010 sob o título de Combinação de Negócios (Pronunciamento Técnico CPC 15). A reclassificação relativa a esse subgrupo precisa se dar no balanço de abertura do exercício de sua primeira aplicação. Atualmente, as entidades já vêm se adaptando a estas novas práticas contábeis, conforme será delineado a seguir.

4 PRÁTICAS ATUAIS E TENDÊNCIAS PARA O ATIVO INTANGÍVEL

Pesquisa realizada pela Fundação Nacional de Qualidade (FNQ) mostra que houve unanimidade em torno da afirmação que os “ativos intangíveis têm cada vez mais valor”. O tema está entre os apontados como de grande impacto nas corporações, segundo a percepção

⁴ Vide Anexo I (Nova Classificação do Balanço Patrimonial).

⁵ Vide Apêndice I (Aplicações e Exemplos do Ativo Intangível).

dos 561 executivos ouvidos pela fundação, junto de questões como desenvolvimento de parâmetros competitivos e responsabilidade social (VALENTI, 2007).

Já para a PETROBRÁS, a gestão dos ativos intangíveis é fundamental para a criação de valor e diferencial competitivo nas empresas e para a conquista de resultados sustentáveis. A gestão desse ativo é a base da sua reconhecida excelência em tecnologia, que se reflete no seu valor de mercado e faz da Companhia uma parceria requisitada pelas maiores empresas de petróleo do mundo.

Igualmente, evidenciam-se vantagens como o da metodologia IAM (*Intangible Assets Management*), Metodologia que avalia ativos intangíveis, que foi intensamente debatida nos âmbitos acadêmicos e atualmente encontra-se em implementação em 17 das 500 maiores companhias do país. Ela permite que se construam com os intangíveis verdadeiro "software corporativo". Para Daniel Domeneghetti, principal executivo da consultoria Dom Strategy Partners, "Os valores tangíveis são facilmente copiáveis, enquanto que os intangíveis, como por exemplo, a abordagem de marca (*branding*) e a gestão de talentos, fazem diferença no valor econômico da empresa, ou seja, o intangível gera valor e não resultado.

Esses *softwares* são adaptáveis e mudam conforme as necessidades das empresas para avaliar qual o intangível em que precisa focar mais os seus esforços. Os exemplos são vários. No setor de telecomunicações, comenta o referido consultor, a inteligência jurídica é atualmente um importante intangível. "O setor é muito regulamentado; é ameaçado pelo movimento de convergência entre as empresas de tecnologia da informação e *internet*. É muito importante saber quem pode fazer o que e onde há brechas que permitiram a atuação da empresa" (REBOUÇAS, 2008).

No setor de supermercados, a abordagem da marca é fundamental. Num setor maduro como o de metalurgia; o ativo barganha com fornecedores. No de papel e celulose, a sustentabilidade é o ativo um intangível de grande relevância; no de bancos é o de relacionamento com clientes, enquanto no farmacêutico a inovação tem grande importância, afirma o consultor. A Dom é a primeira consultoria focada em estratégia corporativa 100% nacional. Pertencente à Holding ECC, também proprietária da E-Consulting Corp. A consultoria oferece serviços como planejamento estratégico, gestão de ativos intangíveis, gestão do conhecimento.

Vianna (2007, p. 01) em um artigo denominado “Capital Intelectual, um futuro que já chegou”, traz à baila uma breve discussão sobre a importância do ativo intangível, asseverando que:

Peter Drucker, nosso mestre maior, já advertia em 1983 sobre a importância do trabalhador intelectual (*knowledge worker*). A partir de 1994, com Tom Stewart nos Estados Unidos e Leif Edvinsson na Suécia, a idéia vem ganhando cada vez mais força. A final de contas [sic], temos que considerar que algumas coisas realmente podem ser consideradas fenômenos de ruptura (*breakthrough*). A maior indústria de tênis do mundo, a Nike, não tem fábrica. A livraria de maior crescimento no mundo, a Amazon, não tem um metro quadrado de lojas. A Lotus foi vendida à IBM, por quinze vezes seu valor patrimonial. A Microsoft vale em bolsa cem vezes o valor do seu ativo tangível. A filial americana da Nokia fatura 200 milhões de dólares com 5 empregados. A verdade é pura e simples. A administração tradicional, aquela do organograma jurássico e burocrático, vem dedicando uma parcela de sua energia, tempo e recurso cada vez menor ao verdadeiro valor das organizações: sua inteligência competitiva ou, usando uma expressão de cunho mais tecnológico, o seu ativo intangível.

Para o referido autor, o ativo é muito mais que importante e surge no cenário mundial como um novo paradigma, preconizando que as empresas de todos os portes, incluindo a miríade de empreendedores que iniciarão seus negócios nessas próximas décadas, deverão incorporar nos seus negócios uma nova maneira de pensar. Pois a administração tradicional (contabilizar, administrar, auditar, gerenciar, planejar, organizar, controlar) estará destinada a apenas 20% do valor real de uma empresa.

Nesta linha de raciocínio Vianna (2007, p. 01) enumera algumas tendências que fortalecerão o ativo intangível, tais como: empresas vão operar cada vez mais em redes (*networks*); o emprego tradicional tende a diminuir drasticamente; a flexibilidade de horários será cada vez maior e mesmo o trabalho tradicional será cada vez mais feito em casa; os serviços serão cada vez mais importantes na formação do PIB; *megasoftware*s virão revolucionar a organização das empresas; a competitividade – o paradoxo da melhoria da qualidade com diminuição de preços – será uma síndrome permanente.

Estima-se que a inovação permanente será um fator crítico de sucesso se não de sobrevivência das organizações; treinamento e aprendizado contínuo, no conceito mais nobre da Organização do Aprendizado (*Learning Organization*), receberão recursos cada vez mais substanciais como estratégia de enfrentamento do desafio da mudança.

Aduz, ainda, que uma sólida cultura, com o alinhamento de valores e princípios e a determinação de uma visão compartilhada será cada vez mais fator de diferenciação competitiva das organizações; diante das enormes dificuldades do ambiente externo os

talentos humanos serão cada vez mais escassos; no mundo do pluralismo e da multiplicidade, principalmente do comércio eletrônico, deter e alimentar uma marca reconhecida e respeitada será uma estratégia cada vez mais perseguida; no mundo da infinitização do comércio virtual a logística com base em forte capacitação informática será cada vez mais um efetivo atributo de sucesso.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ativo intangível é ativo não monetário, identificável e sem substância física, que tem como principal característica a potencialidade de gerar benefícios futuros para as empresas e, com o advento da lei nº 11.638/2007, que alterou a estrutura do balanço patrimonial, ganhou evidência.

Recentemente, a Medida Provisória nº 499, convertida na Lei nº 11.941, de 27 maio de 2009, reorganizou esta estrutura, eliminando o ativo diferido na disposição do Balanço Patrimonial enquanto o Comitê de Pronunciamento Contábeis, por meio de pronunciamento técnico nº 04, regulamentou o tratamento contábil do ativo intangível em correlação às normas internacionais de contabilidade – *IAS* 38.

Verifica-se que alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco, *software*, documentação jurídica, licença, patente ou em um filme. E para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Portanto, um processo que requer bastante compreensão de contextos e de significados, ou seja, repleto de complexidade em razão da subjetividade que lhe é natural.

Os ativos intangíveis precisam ser amortizados conforme sua vida útil econômica. No caso dos intangíveis sem vida útil econômica determinada, sua amortização foi normal em 2008 (como no caso do *goodwill*). Todavia, de 2009 em diante, essa amortização fica vedada. Por outro lado é requerido o teste de recuperabilidade (*impairment*) conforme Pronunciamento Técnico CPC 01. Dessa forma, a aplicação do CPC 01 é requerida para todo o ativo intangível, mesmo em 2008.

Nesse sentido, apesar de sua regulamentação ser recente, observa-se que um número significativo de companhias brasileiras procuram evidenciar o ativo intangível aumentando assim o grau de qualidade da informação contábil, sendo possível observar que a evidenciação

contribui para valorização contábil das companhias que a praticam, vez que, no mundo moderno, os ativos intangíveis têm cada vez mais valor que os ativos físicos.

Como contribuição para um melhor entendimento dos ativos intangíveis, as orientações apresentadas neste trabalho servem de base à continuidade de pesquisas, inclusive para verificar sua aplicação efetiva em conformidade com as leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, nos termos do Pronunciamento CPC nº 13, tendo como referência o balanço do ano de 2009, em comparação com 2008 ou para estudos futuros acerca da estimação do valor justo.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Maria Thereza Pompa. **Capital intelectual**. São Paulo: Atlas, 2000.
AZEVEDO, Osmar Reis. **Comentários às Novas Regras Contábeis Brasileiras**. São Paulo: IOB, 2008.

BRAGA, Hugo Rocha, ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na Lei Societária**. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2008

_____, Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras Disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm, acesso: 01.08.2008.

_____, Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm, acesso: 01.02.2009.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando, dentre outras, a Lei nº 6.404, de 15 de

dezembro de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/_leis2009.htm. Acesso em: 01.06.2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico nº 01:** redução ao valor recuperável de ativos. 14 de setembro de 2007. Brasília: CPC, 2007.

_____. **Pronunciamento Técnico nº 04:** ativo intangível. 03 de outubro de 2008. Brasília: CPC, 2008.

_____. **Pronunciamento Técnico nº 06:** operações de arrendamento mercantil. 03 de outubro de 2008. Brasília: CPC, 2008.

_____. **Pronunciamento Técnico nº 13:** adoção inicial da lei nº 11.638/07 e da medida provisória nº 449/08. 05 de dezembro de 2007. Brasília: CPC, 2008.

_____. **Pronunciamento Conceitual Básico:** Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. 11 de janeiro de 2008. Brasília: CPC, 2008.
EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. **Capital intelectual:** descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos. São Paulo: Makron, 1998.

ERNEST & YOUNG, FIPECAFI. **Manual de Normas internacionais de contabilidade:** IFRS versus normas brasileiras. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FREY, Irineu Afonso e FREY, Márcia Rosane. *A mensuração do ativo intangível: Responsabilidade Social Empresarial*. **Revista Brasileira de Contabilidade** – V. 31, nº 138, nov/dez, 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IAS 38. Norma Internacional de Contabilidade. Disponível em: http://www.cnc.min-financas.pt/IAS_textos_consolidados/IAS_38_Reg_2236_2004_TC+reg1910.pdf, acesso: 10.11.2008.

IBRACON. Institutos dos Auditores Independentes do Brasil. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/>

IFRS 3. Norma Internacional de Contabilidade. *In:* ERNEST & YONG, FIPECAFI. **Manual de Normas internacionais de contabilidade:** IFRS versus normas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade: das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. 1972 109p. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 1972.

_____. (org.). **Avaliação de Empresas: da mensuração contábil á economia**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____, SANTOS, Ariovaldo dos. Palestra: A nova Lei das S/A e a internacionalização da contabilidade. **18º Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Rio Grande do Sul, 2008. [Versão impressa à partir do CD]

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Deliberação Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº 488 de 03 de outubro de 2005, Brasília: MF, 2005.

_____, Deliberação Comissão de Valores Mobiliários - CVM nº 496, e 03 de janeiro de 2006, Brasília: MF, 2006.

_____, Deliberação Comissão de Valores Mobiliários nº. 553, de 12 de novembro de 2008, Brasília: MF, 2008.

OLIVEIRA, Antônio Benedito S. **Contribuição de modelo decisório para intangíveis por atividade – uma abordagem de gestão econômica**. 1999 196p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 1999.

PETROBRÁS. **Relatório anual**, 2006. Disponível em: <http://www2.petrobras.com.br/ri/port/ConhecaPetrobras/RelatorioAnual/relat06/port/relatorio.htm>. em 21/10/2007.

REBOUÇAS, Lucia. **Metodologia avalia ativos intangíveis**. In: Gazeta Mercantil/Finanças & Mercados - Pág. 4, 2008, Disponível em: www.gazetamercantil.com.br

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **Avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2002.

VALENTI, Graziella. **Novo Paradigma corporativo, tema ainda carece de medidas e objetividade**. In: Valor On line, 2007. Disponível em: www.valoreconomico.com.br

OBRAS CONSULTADAS:

BORGES, Creunice et al. Manual **de orientações para elaboração e apresentação de artigos de conclusão de curso**: curso de administração e ciências contábeis. Cacoal: UNIR, 2007.

JUNKES, Maria Bernadete e SANTOS, Maria Lindomar (Org.). **Trabalhos acadêmicos**: a facilidade em desenvolvê-los. Rolim de Moura: D'Press, 2007.

APÊNDICE

APÊNDICE I – APLICAÇÕES E EXEMPLOS DO ATIVO INTANGÍVEL

Exigências Específicas de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Intangível		
Situações	Aplicações	Exemplos
Aquisição separada de ativos intangíveis	<p>Reconhecimento: Preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível.</p> <p>Componentes de custo: Pode normalmente ser mensurado com segurança, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Lista de clientes adquirida; • patente adquirida. <p>Exemplos de custos diretamente atribuíveis:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Custos de benefícios aos empregados; • Honorários profissionais; • Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.
Aquisição no contexto de combinação de negócios de ativos intangíveis	<p>Adquirido em uma combinação de negócios, o seu custo é o valor justo na data de aquisição. O adquirente deve reconhecer na data da aquisição, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>).</p>	Compra de participação societária.
Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais de ativos intangíveis	Transferência de ativos intangíveis pelo governo ou destinação a uma entidade.	Direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos.
Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) gerado internamente	As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade.	Incorporação de investimento.
Ativo intangível gerado internamente	Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, além de atender às exigências de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve classificar a geração do ativo: a) na fase de pesquisa; e/ou b) na fase de desenvolvimento	<p>São exemplos de atividades de pesquisa:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento; b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados despesas ou outros conhecimentos; c) busca, de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e <p>Exemplos de atividades de desenvolvimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização; projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;

Reconhecimento de despesa	<p>No caso do fornecimento de produtos, a entidade reconhece esse gasto como despesa quando tiver o direito de acessar aqueles produtos.</p> <p>No caso do fornecimento de serviços, a entidade reconhece o gasto como despesa quando recebe os serviços.</p>	<p>b) Gastos com atividades pré-operacionais;</p> <p>c) gastos com treinamento;</p> <p>d) gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos);</p> <p>e) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade.</p>
Baixa e alienação	<p>O Ativo intangível deve ser baixado por ocasião de sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.</p> <p>Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo. Esses ganhos ou perdas deve ser reconhecidos no resultado quando o ativo é baixado.</p>	Venda, arrendamento financeiro ou doação.
Divulgação	<p>a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas;</p> <p>b) os métodos de amortização.</p> <p>c) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada</p> <p>d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;</p> <p>e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período.</p>	Balanço Petrobras/2008.

Quadro 1: Aplicações e exemplos de ativo intangível

Fonte: Próprio autor (2009).

ANEXOS

ANEXO I – NOVA CLASSIFICAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL

Classificação do balanço foi alterada a partir de 2008, sendo a seguinte, conforme a Lei nº. 6.404/76 (das Sociedades por Ações), após as alterações introduzidas pela Lei nº. 11.638/07 e pela Medida Provisória nº. 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09 e após os Pronunciamentos emitidos pelo CPC até 31 de dezembro de 2008:

ATIVO	PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não-Circulante	Passivo Não-Circulante
Realizável a Longo Prazo	Patrimônio Líquido
Investimento	Capital Social
Imobilizado	(-) Gastos com Emissão de Ações
Intangível	Reservas de Capital
	Opções Outorgadas Reconhecidas
	Reservas de Lucros
	(-) Ações em Tesouraria
	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Ajustes Acumulados de Conversão
	Prejuízos Acumulados

Quadro 2: Nova Classificação do Balanço Patrimonial

Fonte: Orientação Técnica CPC nº 02 (2008).

ANEXO II – COMPOSIÇÃO DO CPC, PRONUNCIAMENTOS E ORIENTAÇÕES TÉCNICAS

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC

ORIGEM

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades:

- ABRASCA;
- APIMEC NACIONAL;
- BOVESPA;
- Conselho Federal de Contabilidade;
- FIPECAFI; e
- IBRACON.

Em função das necessidades de:

- convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);
- centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem);
- representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

CRIAÇÃO E OBJETIVO

Criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo *"o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais"*.

CARACTERÍSTICAS BÁSICAS

- O CPC é totalmente autônomo das entidades representadas, deliberando por 2/3 de seus membros;
- O Conselho Federal de Contabilidade fornece a estrutura necessária;
- As seis entidades compõem o CPC, mas outras poderão vir a ser convidadas futuramente;
- Os membros do CPC, dois por entidade, na maioria Contadores, não auferem remuneração.

Além dos 12 membros atuais, serão sempre convidados a participar representantes dos seguintes órgãos:

- Banco Central do Brasil;
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- Secretaria da Receita Federal;
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Outras entidades ou especialistas poderão ser convidados. Poderão ser formadas Comissões e Grupos de Trabalho para temas específicos.

Produtos do CPC: - Pronunciamentos Técnicos;
 - Orientações; e
 - Interpretações.

Os Pronunciamentos Técnicos serão obrigatoriamente submetidos a audiências públicas. As Orientações e Interpretações poderão, também, sofrer esse processo.

PRONUNCIAMENTOS E ORIENTAÇÕES TÉCNICAS					
	Pronunciamento	fase atual	Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade	Resolução CFC	Norma Brasileira de Contabilidade
	<u>Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis</u>	aprovado		1.121/08	NBC T 1
<u>CPC 01</u>	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	aprovado	(IAS 36)	1.110/07	NBC T 19.10
<u>CPC 02</u>	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	aprovado	(IAS 21)	1.120/08	NBC T 7
<u>CPC 03</u>	Demonstração dos Fluxos de Caixa	aprovado	(IAS 7)	1.125/08	NBC T 3.8
<u>CPC 04</u>	Ativo Intangível	aprovado	(IAS 38)	1.139/08	NBC T 19.8
<u>CPC 05</u>	Divulgação sobre Partes Relacionadas	aprovado	(IAS 24)	1.145/08	NBC T 17
<u>CPC 06</u>	Operações de Arrendamento Mercantil	aprovado	(IAS 17)	1.141/08	NBC T 10.2
<u>CPC 07</u>	Subvenção e Assistência Governamentais	aprovado	(IAS 20)	1.143/08	NBC T 19.4
<u>CPC 08</u>	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	aprovado	(IAS 39 - partes)	1.142/08	NBC T 19.14
<u>CPC 09</u>	Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	aprovado		1.138/08 1.162/09	NBC T 3.7
<u>CPC 10</u>	Pagamento Baseado em Ações	aprovado	(IFRS 2)	1.149/09	NBC T 19.15
<u>CPC 11</u>	Contratos de Seguro	aprovado	(IFRS 4)	1.150/09	NBC T 19.16
<u>CPC 12</u>	Ajuste a Valor Presente	aprovado		1.151/09	NBC T 19.17

<u>CPC 13</u>	Adoção Inicial da Lei no. 11.638/07 e da Medida Provisória no. 449/08	aprovado		1.152/09	NBC T 19.18
<u>CPC 14</u>	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (Fase I)	aprovado		1.153/09	NBC T 19.19
<u>CPC 15</u>	Combinação de Negócios	Audiência Pública encerrada	(IFRS 3)		
<u>CPC 16</u>	Estoques	aprovado	(IAS 2)	1.170/09	NBC T 19.20
<u>CPC 17</u>	Contratos de Construção	aprovado	(IAS 11)	1.171/09	NBC T 19.21
<u>CPC 18</u>	Investimento em Coligada	Previsão 1º. Semestre 2009	(IAS 28)		
<u>CPC 19</u>	Investimento em Empreendimento Conjunto	Previsão 3º. Trimestre 2009	(IAS 31)		
<u>CPC 20</u>	Custos de Empréstimos	aprovado	(IAS 23)	1.172/09	NBC T 19.22
<u>CPC 21</u>	Demonstração Intermediária	Audiência Pública encerrada	(IAS 34)		
<u>CPC 22</u>	Informações por Segmento	Audiência Pública encerrada	(IFRS 8)		
<u>CPC 23</u>	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro	Audiência Pública encerrada	(IAS 8)		
<u>CPC 24</u>	Evento Subsequente	Audiência Pública encerrada	(IAS 10)		
<u>CPC 25</u>	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Audiência Pública encerrada	(IAS 37)		
<u>CPC 26</u>	Apresentação das Demonstrações Contábeis	Audiência Pública encerrada	(IAS 1)		
<u>CPC 27</u>	Ativo Imobilizado	Audiência			

		Pública encerrada	(IAS 16)		
<u>CPC 28</u>	Propriedade para Investimento	Audiência Pública encerrada	(IAS 40)		
<u>CPC 29</u>	Ativo Biológico e Produto Agrícola	Em Audiência Pública	(IAS 41)		
<u>CPC 30</u>	Receitas	Em Audiência Pública	(IAS 18)		
<u>CPC 31</u>	Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	Audiência Pública encerrada	(IFRS 5)		
<u>CPC 32</u>	Tributos sobre o Lucro	Audiência Pública encerrada	(IAS 12)		
<u>CPC 33</u>	Benefícios a Empregados	Em Audiência Pública	(IAS 19)		
<u>CPC 34</u>	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	Em Audiência Pública	(IFRS 6)		
	Orientação	fase atual			
<u>OCPC 01</u>	Entidades de Incorporação Imobiliária (Orientação)	aprovada		1.154/09	NBC T 10.23
<u>OCPC 02</u>	Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008	aprovada		1.157/09	CT 03

Quadro 3: Composição do CPC, Pronunciamentos e Orientações Técnicas

Fonte: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com adaptações (2009) .